**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2025-125557813-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 11 de Noviembre de 2025

**Referencia:** TFN Nº 38.752-A; Alea y Cía SA y Otra; Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, para resolver en los autos caratulados “ALEA Y CIA S.A. Y OTRA c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, Expediente N° 38.752-A

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 37/51 se presentan la firma ALEA Y CIA SA y la despachante de aduana Claudia Fabiana Barone, mediante gestor procesal, e interponen recurso de apelación contra la Resolución N° 502/2017, de fecha 26 de diciembre de 2017, dictada en el marco de las actuaciones administrativas 12517-487-2013, por la que se les imputó la comisión de la infracción prevista en el artículo 954, incisos a) y b), del Código Aduanero; como así también se les intimó pago de $ 350.601,55 en concepto de multa. Asimismo, la DGA les formuló un Cargo por diferencia de derechos, por un monto que asciende u$s 17.562,60. En primer lugar, solicitan se declare la nulidad absoluta de todo lo actuado y, por ende, se revoque en todas sus partes la Resolución apelada, con costas a cargo de la demanda. Realizan un breve resumen de lo actuado en sede aduanera, destacando las irregularidades del proceder del servicio aduanero para imputar la infracción en cuestión. Plantean la total vulneración de los postulados contenidos en la Resolución 1582/2003, lo cual deriva en la nulidad absoluta de todo lo actuado, ya que existe un vicio en las formas esenciales que debieron seguirse para proceder a la apertura del sumario. Remarcan que el dictamen técnico efectuado en las actuaciones administrativas por el Departamento Técnico de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria se contradice con un dictamen técnico previo. Por ende, también plantean la inexistencia de infracción de declaración inexacta. Invocan la aplicación del principio previsto en el artículo 898 de la ley 222,415, el cual considera que en caso de duda debe estarse a favor del administrado. Asimismo, se agravian de la inexistencia de la infracción prevista en el inciso “b” de la normativa de referencia, haciendo especial hincapié en que ni en la ley 21.453 ni en la normativa complementaria, se estipula una norma directa y explicita que considere prohibida la exportación de mercadería por no contar con una DJVE que erróneamente se entiende en autos que debió haberse presentado. Sostienen que el accionar del servicio aduanero resulta incompatible con la denominada teoría de los actos propios, afirmando que el hecho de que la aduana haya liberado la mercadería sin ninguna objeción les hizo suponer que no se le imputaría luego una infracción como la que se les intenta endilgar. Realizan un resumen de los agravios planteados a modo de conclusión, hacen reserva del caso federal, ofrecen prueba y solicitan, finalmente, que se declare la nulidad absoluta de todo lo actuado, debiendo revocarse la Resolución apelada respecto al reclamo de multa como de tributos, con costas a cargo de la

demandada.

II.- Que a fs. 77/80 la representación fiscal contesta el traslado del recurso conferido. En primer lugar, realiza un breve resumen del objeto de la causa y, por imperativo procesal, niega todos y cada una de los hechos consignados en la demanda y que no sean específicamente reconocidos en su presentación. Puntualiza lo actuado en sede aduanera, destacando que no surge ni de la contestación de la corrida de vista en el sumario contencioso ni del escrito que se responde documentación alguna aportada por la actora que pudiera desvirtuar las opiniones vertidas por las oficinas técnicas, que dieran origen a la resolución apelada. Cita jurisprudencia y el articulado del Código Aduanero, y finaliza su contestación manifestando que el servicio aduanero ha actuado conforme a derecho, extrayendo las muestras, analizando las mismas y concluyendo sobre la errónea declaración consignada en el permiso de embarque. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas vinculadas a la presente causa, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita que, oportunamente, se dicte sentencia rechazando la apelación interpuesta por la contraria, con expresa imposición de costas.

III.- Que las actuaciones administrativas N° 12517-487-2013 se inician a fs. 1/2 con la nota N° 1139/13. A fs. 5/6 obra el protocolo de análisis 94155. A fs. 16/17 luce la apertura de sumario y corrida de vista mediante Resolución 1314/2013. A fs. 33/39 y vta., la firma ALEA Y CIA SA contesta la vista conferida. A fs. A fs. 58/60 la actora solicita se efectúe un segundo análisis en los términos del anexo III punto 3 de la Resolución General AFIP Nro. 1582/2003. A fs. 62/80 la Perito Química propuesta de parte por la firma actora presenta informe pericial en disidencia, en tanto que a fs. 81 se amplía la vista corrida, la cual es contestada a fs. 86/91 y vta. y en la que se reitera la nulidad absoluta de todo lo actuado. A fs. 93 se provee la prueba ofrecida y se rechazan las nulidades planteadas. A fs. 96/98 y vta. la firma actora plantea revocatoria contra el proveído en que el que se decide rechazar el planteo de nulidad. A fs. 102 se corre vista de lo actuado a la despachante de aduanas Claudia Fabiana Barone. A fs. 107/109 la citada despachante contesta la vista conferida y adhiere a la defensa del exportador. A fs. 111/112, mediante la Resolución 356/2015, el servicio aduanero decide rechazar el recurso de revocatoria interpuesto. A fs. 122 se declara clausurado el período probatorio y a fs. 131/136 la firma ALEA Y CIA SA presenta el alegato. A fs. 142/144 luce el Dictamen Técnico N° 110/17 y a fs. 146/149 el Dictamen 255/2017. A fs. 150/161 obra la Resolución N° 502/2017. A fs. 169 se acompaña el formulario F4 y se informa que la actora y la despachante CLAUDIA FABIANA BARONE han interpuesto recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra la Resolución N° 502/2017. Asimismo, agregado por cuerda se acompañan las pericias realizadas.

IV.- Que, en las condiciones señaladas, corresponde expedirse acerca de si cabe o no la imputación infraccional que el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo de la D.G.A. efectúa a las recurrentes. Para ello, es necesario establecer si se incurrió en la figura de declaración inexacta punible.

En tal sentido, el artículo 954 del Código Aduanero en su ap. 1 establece que.: “El que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio...”.

Que el servicio aduanero imputa a las apelantes la infracción en trato, por cuanto sostiene que, de acuerdo al

análisis de la muestra tomada de la mercadería exportada, se habría ocasionado un perjuicio fiscal al declarar una posición arancelaria por medio de la cual se abonó un porcentaje de tributos menor del correspondiente y respecto de la cual el servicio aduanero abonó reintegros a la exportación.

Que la mercadería documentada mediante el P.E. Nº 13057EC01004324X fue consignada en la PA 2309.90.90.900T "Las demás - Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales", mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo LAB 94155- consideró que la mercadería debía ser clasificada como una "mezcla compuesta por harina de soja desgrasada" en la P.A. 2304.00.10.100 B. Para esta última PA correspondía una alícuota de 32% para derechos de exportación y no correspondían reintegros a la exportación.

Que cabe señalar que para arribar a tal conclusión el servicio aduanero se fundó en el Protocolo de Análisis LAB 94155 del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la mercadería "…presenta una composición de estructuras vegetales de: harina de soja desgrasada (90%) y granos partidos de maíz (10%)" (ver fs. 5/6 de las act. adm.).

V.- Que, como se indicó anteriormente, las recurrentes se agravian de que la Aduana no cumplió con el procedimiento establecido en la Resolución General Nº 1582/03, privándola, de esa manera, de ejercer las garantías constitucionales de defensa en juicio y debido proceso. Específicamente, sostiene que solicitó en tiempo y forma la realización del segundo análisis y que el servicio aduanero no aguardó la realización de dicho análisis notificando la apertura de sumario y corrida de vista. Asimismo, destacan que si bien se realizó un segundo análisis, el mismo resulta nulo, toda vez que se volvió a efectuar en el ITEM y no en un laboratorio "imparcial", y además no fue suscripto por un Perito Químico diplomado en una Universidad Nacional, sino que la conformidad fue prestada por un profesional veterinario.

VI.- Que, bajo tales premisas, cabe recordar lo establecido por la Resolución General Nº 1582/03, que reglamenta el procedimiento para la extracción y análisis de muestras. El punto 3 del Anexo III establece que el segundo análisis "Es el que se efectúa cuando de la primera pericia ha surgido un resultado motivo de litigio o de diferencias entre la Aduana y el Importador o el Exportador de la mercadería. El segundo análisis se podrá solicitar por cualquiera de las partes que han intervenido en la extracción de las muestras para la primera pericia dentro del mes de notificado el resultado del primer análisis, y es la vía recursiva natural en contra del acto administrativo expresado por el resultado del primer análisis". Asimismo, el citado punto 3 del Anexo III dispone lo siguiente:

· Se deberá solicitar por ante la División ITEM aún cuando el primer análisis haya sido realizado por otros organismos públicos o privados.

· El interesado y la Dirección General de Aduanas designarán químicos para que los representen, quienes presenciarán el nuevo análisis a practicarse ajustándose a las siguientes normas:

a) Los peritos actuantes deberán ser químicos diplomados en la Universidad Nacional.

b) El Laboratorio analizador, establecido de común acuerdo entre los peritos actuantes, y después de tomar en consideración las observaciones que dieron origen al segundo análisis, dispondrá el plan de trabajo, fijando las determinaciones analíticas y los métodos para efectuarlo, reservándose cada uno de los peritos actuantes la solicitud de todos los análisis que creyera conveniente efectuar para dilucidar la cuestión.

c) Efectuado el segundo análisis se labrará un Acta en la que conste el número de protocolo u orden de trabajo

correspondiente, el procedimiento, la técnica analítica, los resultados obtenidos, las conclusiones y cualquier otro dato que se considere necesario para la resolución satisfactoria de la pericia. La referida Acta será debidamente firmada por los peritos y profesionales actuantes. (Inciso sustituido por art. 1° de la Resolución General N° 2683/2009 de la AFIP B.O. 2/10/2009. Vigencia: a partir del primer día hábil administrativo del segundo mes inmediato siguiente, inclusive, al de su publicación en el Boletín Oficial)

d) La extracción de muestras que den lugar al segundo análisis se efectuará con la intervención por parte de la Dirección General de Aduanas del extractor interviniente en el primer análisis (en caso fortuito podrá ser reemplazado por el Jefe de Sección o por quien fuera designado por los Administradores de Aduanas del Interior) y un técnico de la División ITEM extrayéndose por lo menos dos "juegos" de muestras de 2 (dos) envases distintos: uno de ellos deberá ser el que dio origen al primer análisis. La extracción de muestras debe cumplir las normas de la presente Resolución.

e) Los gastos que demande el segundo análisis corren por cuenta del interesado, cuando éste sea el que lo solicitare.

VII.- Que, en lo que aquí interesa, la parte actora declaró mediante el P.E. Nº 13057EC01004354X la mercadería consignada en la PA 2309.90.90.900T “Las demás - Las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de animales”, mientras que el servicio aduanero -sobre la base del análisis de la muestra del Protocolo LAB 94155 - consideró que la mercadería debía ser clasificada como una “mezcla compuesta por harina de soja desgrasada” en la P.A. 2304.00.10.100 B, con fundamento en el resultado del Protocolo LAB mencionado del Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, que concluyó que la muestra analizada presenta una composición de estructuras vegetales a base de harina desgrasada (90%) y maíz molido (10%). Ante esta situación, la recurrente solicitó se efectúe un segundo análisis en los términos del Anexo III, Punto 3 de la Resolución General de AFIP Nro. 1582/2003, el cual fue realizado el 28/3/2014 a través del Protocolo 99246 arrojando los siguientes resultados: harina de soja (87%) y maíz molido (13%), el cual fue firmado por un profesional con un título de veterinario (ver fs. 67 de las actuaciones administrativas). Pese a ello, y previo a que se solicitara el segundo análisis, el servicio aduanero decidió aperturar el sumario contencioso y correr vista de todo lo actuado a la actora y al despachante de aduanas involucrada.

VIII.- Que, por ende, teniendo en cuenta los hechos acaecidos en sede administrativa, la pregunta que debemos hacernos es: ¿en el presente caso se ha vulnerado “de facto” el procedimiento establecido en la Resolución General N° 1582/03?

Analizando la documentación acompañada en las actuaciones administrativas, es dable advertir que el servicio aduanero efectivamente decidió disponer la apertura del Sumario y correr vista de lo actuado por la presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 954, ap.1, inc. a), del Código Aduanero, previo a que se proceda a realizar un segundo análisis, de conformidad con lo previsto en la Resolución General Nº 1582/03. Asimismo, el segundo análisis fue nuevamente realizado en Instituto Técnico de Examen de Mercaderías, pese a la propuesta de la actora de practicarlo en el Laboratorio de Nutrición Mineral de la Facultad de Ciencias Veterinarias, habiendo sido suscripto por un profesional veterinario, como perito representante de la DGA. Por lo tanto, cabe concluir que dichas circunstancias han afectado en grado palmario el ejercicio de derecho de defensa de las co-actoras, y ponen de manifiesto una clara vulneración del procedimiento contemplado en la Resolución General N° 1582/03. En efecto, resulta indudable que las irregularidades en las que incurrió el servicio aduanero: aperturar sumario contencioso y correr vista de lo actuado previo a que la actora solicite un segundo análisis, no permitir que la contraprueba se realice en un laboratorio imparcial y suscribir el acta de la misma a través de un profesional veterinario, no pueden ser subsanadas en esta instancia.

IX.- Que, en virtud de las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, considero que le asiste razón a la parte recurrente, por lo que resulta ajustado a derecho declarar la nulidad absoluta del Protocolo de Análisis N° 94155 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución apelada en la litis.

X.- Que respecto de la imputación realizada contra la despachante de aduanas Claudia Fabiana Barone, teniendo en cuenta que se ha declarado nulo el Protocolo de Análisis N° 94155 de fecha 24/10/2013 y, por ende, todo lo actuado en consecuencia, corresponde declarar que no puede considerarse a la despachante como penalmente responsable de una infracción que no se ha configurado, no siendo necesario evaluar si se ha apartado o no de las instrucciones impartidas por el importador.

En consecuencia, cabe concluir que la despachante de aduana interviniente, frente a las circunstancias del caso, no puede ser considerada responsable por una infracción que no se ha configurado.

Que por ello, VOTO por:

Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB N° 94155 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Fallo N° 502/2017 (AD SALO), dictada con fecha 26/12/2017 en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12517-487-2013. Costas a la DGA.

El Dr. Soria dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, SE RESUELVE:

Declarar la nulidad del Protocolo de Análisis LAB N° 94155 y de todo lo actuado en consecuencia y, por consiguiente, dejar sin efecto la Resolución Fallo N° 502/2017 (AD SALO), dictada con fecha 26/12/2017 en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12517-487-2013. Costas a la DGA.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y Dr. Hernán Leonardo Cancellieri (20-24592191-9). Por SGA, devuélvanse las actuaciones administrativas a la DGA y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Garbarino y Soria, en su calidad de Vocal subrogante de la Vocalía de la 17° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.11.11 16:33:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.11.11 16:47:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.11 16:47:31 -03:00